Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 35287 du rôle
Inscrit le 10 octobre 2014

Audience publique du 15 janvier 2015

Recours formé par
la société anonyme .....,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 35287 du rôle et déposée le 10 octobre 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Michel Schwartz, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ....., établie et ayant son siège social à …., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction et inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° …. tendant à l'annulation d'une décision du 10 septembre 2014 du directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 7 novembre 2014 ;

Vu l'ordonnance du tribunal administratif du 10 novembre 2014 autorisant les parties en cause à déposer un mémoire supplémentaire, fixant le calendrier y afférant et fixant l'affaire pour plaidoiries à l'audience publique du 15 décembre 2014 ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 25 novembre 2014 par Maître Michel Schwartz au nom de de la société anonyme ..... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Michel Schwartz et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 15 décembre 2014.

Par courrier du 10 septembre 2014, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à la société anonyme ....., ci-après désignée par « la société .....», de lui fournir des renseignements pour le 17 octobre 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 25 octobre 2013 de la part de l'autorité belge compétente sur la base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la Belgique du 17 septembre 1970 et la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans

le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par « la directive 2011/16/UE ». La demande est libellée en ces termes :

« (…) *Suite à une demande d'échange de renseignements du 25 octobre 2013 de la part de l'autorité compétente belge sur la base de la directive 2011/16/UE et de la convention fiscale belgo-luxembourgeoise du 17 septembre 1970, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 17 octobre 2014 au plus tard.*

Identité de la personne concernée par la demande :

….

Adresse connue : *……*

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit.

Afin de clarifier la situation fiscale de leur contribuable, les autorités fiscales belges nécessitent certains renseignements. .....SA fournirait des travaux en sous-traitance à la ..... Les autorités belges soupçonnent qu'il s'agisse en fait d'une mise à disposition de personnel par .....SA en vue de diminuer le chiffre d'affaire de la .....et d'échapper aux retenues ONSS dans le chef de celle-ci.

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012 :

- *Veuillez fournir des précisions quant aux locaux occupés par la société .....SA (description locaux, adresse de domiciliation, copie contrat de bail / contrat de domiciliation, ...) à son siège social durant la période visée et veuillez apporter des éléments de preuve soutenant que le siège de la société .....SA est le centre effectif de gestion et de décision de celle-ci ;*

- *Veuillez fournir la liste des véhicules (en propre ou en leasing) détenus par la société .....SA ainsi que le nom et la fonction de leurs utilisateurs ;*

- *Veuillez indiquer le nom de la personne responsable du recrutement des ouvriers ainsi que la méthode de recrutement (où sont faits les annonces, où ont lieu les entretiens, ...) ;*

- *Veuillez fournir les contrats de travail des salariés occupés par .....durant la période visée ainsi que le nombre de jours prestés en Belgique pour chaque travailleur durant la période visée ;*

- *Veuillez fournir la balance des comptes généraux pour la période visée :*

- *Veuillez fournir l'historique des comptes particuliers clients et fournisseurs pour la période visée.*

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de bien vouloir fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais. »

Par requête déposée en date du 10 octobre 2014 au greffe du tribunal administratif, la société ..... a fait déposer un recours en annulation à l'encontre de la décision précitée.

Etant donné que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par « la loi du 29 mars 2013 », dispose que les demandes d'informations introduites par application de l'échange d'informations prévu à l'article 6 sont traitées suivant la procédure instaurée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par « la loi du 31 mars 2010 », et que l'article 6 (1) de ladite loi prévoit qu'un recours en annulation est prévu contre une décision portant injonction de fournir des renseignements, un recours en annulation a pu être valablement introduit contre la décision déférée portant injonction de fournir des renseignements en matière fiscale. Le recours en annulation est recevable pour avoir été déposé dans les formes et délai prévus par la loi.

Quant à la légalité interne de la décision déférée, la demanderesse avance plusieurs moyens. Le tribunal n'étant pas lié par l'ordre des moyens dans lequel ils lui ont été soumis, il détient la faculté de les toiser suivant une bonne administration de la justice et l'effet utile s'en dégageant.

Ainsi, la demanderesse fait valoir en substance qu'il serait manifeste que la demande d'informations ne viserait qu'en apparence à collecter des renseignements relatifs à la société de droit belge ...... alors qu'en réalité elle poursuivrait un but caché qui serait celui d'obtenir des informations en vue de son éventuelle imposition sur le territoire belge voire de l'imposition de ses travailleurs sur ledit territoire en considération du nombre de jours qui y seraient prestés par eux. Elle réfute, par ailleurs, l'allégation selon laquelle son activité serait, comme le prétendraient à tort les autorités fiscales belges, celle de la mise à disposition de personnel à sa filiale dès lors qu'elle se bornerait à faire exécuter par son personnel des prestations de service commandées par ses clients. Elle critique l'affirmation des autorités fiscales belges selon laquelle elles auraient épuisé toutes les sources habituelles de renseignements pour obtenir les renseignements requis sans courir le risque de compromettre le résultat de leur enquête en ce qu'elle estime que si cette affirmation se rapporterait certes à la société de droit belge ..... S.pr.l, elle ne s'étendrait certainement pas aux sources habituelles de renseignements la concernant étant entendu qu'elle n'aurait jamais été contactée par les autorités fiscales belges avant l'envoi de la demande de renseignements litigieuse. Elle

s'appuie sur un arrêt de la Cour administrative pour étayer son argumentation selon laquelle la poursuite d'un but fiscal plus étendu que celui visant à réunir des éléments sur le contribuable apparemment visé par la demande d'échange de renseignements serait contraire au critère de pertinence vraisemblable consacré à l'article 26 de la convention de double imposition concernée.

Le délégué du gouvernement n'a pas spécifiquement pris position sur cette question. Il a cependant indiqué en substance dans le cadre de son mémoire en réponse précédant le dépôt au greffe du tribunal de la demande des autorités fiscales belges que le but d'une demande d'échange de renseignements serait de collecter des renseignements dont il est probable qu'ils sont pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé sans qu'il n'appartienne aux autorités luxembourgeoises et *a fortiori* au détenteur des renseignements d'apprécier l'opportunité et la légalité de l'enquête ou du contrôle fiscal menés par les autorités étrangères. Il précise que les dispositions de l'article 26 du modèle de convention fiscale s'inscrivant dans un objet de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale devraient permettre aux Etats contractants d'appliquer leur législation fiscale interne de sorte que les autorités luxembourgeoises seraient limitées à un contrôle purement formel consistant à vérifier si la demande des autorités étrangères contient toutes les indications nécessaires prévues par les dispositions conventionnelles ou légales. En l'espèce, il considère que les autorités fiscales belges auraient rempli, en bonne et due forme, les indications nécessaires telles qu'exigées par l'article 20 (2) de la loi du 29 mars 2013, à savoir l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et la finalité fiscale des informations demandées qui ne seraient pas couvertes par un secret commercial ou professionnel opposable à l'administration.

Il échet de rappeler que les obligations des autorités fiscales luxembourgeoises dans le cadre du système d'échange d'informations sur demande, tel qu'il est organisé par la directive 2011/16/UE, sont fixées à l'article 6 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose comme suit : « *A la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise lui communique les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives*. ».

Ainsi, une autorité requérante ayant fourni à l'autorité luxembourgeoise des informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de sa législation interne relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er de loi du 29 mars 2013, à savoir, « (…) *tous les types de taxes et impôts prélevés par un autre Etat membre de l'Union européenne, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales* », se voit communiquer lesdites informations dans la mesure où les conditions régissant la coopération administrative telles qu'énumérées au chapitre 6 de la loi du 29 mars 2013 sont remplies, ces conditions visant, notamment, l'utilisation de formulaires types décrits à l'article 20 (2) de la loi du 29 mars 2013 et qui « *comportent au moins les informations suivantes, que doit fournir l'autorité requérante:*

a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;
b) la finalité fiscale des informations demandées ».

Par ailleurs, le même article dispose que « *L'autorité requérante peut, dans la mesure où ils sont connus et conformément à l'évolution de la situation internationale, fournir les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise* ».

Il s'ensuit qu'au minimum, les informations suivantes doivent être fournies par l'autorité requérante à l'autorité requise : à savoir, premièrement, l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et deuxièmement, la finalité fiscale des informations demandées. De manière facultative, l'autorité requérante peut fournir des informations additionnelles à l'autorité requise dans la mesure où ces informations sont connues et conformément à l'évolution de la situation internationale ; à savoir des indications relatives au nom et à l'adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise.

Afin de circonscrire le contenu des informations qui doivent être communiquées par l'autorité requérante à l'autorité requise, il est nécessaire de se référer au considérant n°9 du préambule de la directive 2011/16/UE qui définit comme suit la norme de la pertinence vraisemblable : « *Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la «pertinence vraisemblable» vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des «recherches tous azimuts» ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez souplement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif.* ».

Il échet de noter que la norme de la pertinence vraisemblable est celle qui prévaut dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OECD concernant le revenu et la fortune telle que fixée à l'article 26 dudit Modèle de convention et qui prévoit un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour les autorités nationales ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, sans qu'il ne soit loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* »,[1]

[1] Voir projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3[e] alinéa du texte d'accord

l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».[2 ;3]

Enfin, il y a lieu d'avoir égard à l'article 24 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose que « *La présente loi n'affecte pas l'application au Grand-Duché de Luxembourg des règles relatives à l'entraide judiciaire en matière pénale. Elle ne porte pas non plus atteinte à l'exécution de toute obligation du Grand-Duché de Luxembourg quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux*. ».

Sur base des considérations qui précèdent le tribunal est amené à examiner la demande de renseignements déférée afin de vérifier si elle répond aux conditions sus-visées.

Il ressort de la demande déférée que l'identité de la personne concernée par la demande d'échange de renseignements formulée par l'administration fiscale belge est la ....., dont le siège est établi à …. de sorte que la condition d'identification de la personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête est bien remplie en l'espèce.

Il est, par ailleurs, constant pour ressortir de la demande des autorités fiscales françaises que le contrôle fiscal porte sur les exercices 2010 à 2012.

Quant à la finalité fiscale des informations demandées telle que visée à l'article 20 (2) b) de la loi du 29 mars 2013, la demande des autorités belges invoque la motivation suivante : « *La SA .....fournit des travaux en sous-traitance à la ...... Il semblerait qu'il s'agisse en fait d'une mise à disposition du personnel par .....pour..... dans le but d'échapper aux retenues ONSS dans le chef de la .....et de diminuer le chiffre d'affaire de la ..... du montant des factures émises par .....soit au vu des montants figurant dans l'historique des comptes particuliers fournisseurs qui nous ont été remis par la .....: Exercice fiscal 2011 (bilan au 31/03/2011) ; …. € ; exercice fiscal 2012 (bilan au 31/03/2012) ; …. €* ». Elles justifient encore leur demande comme suit : « *La .....met du personnel à disposition de grossistes en viande. Elle facture donc ces prestations à ses clients, exclusivement belges. La SA .....et la .....ont un contrat par lequel la première fournit à la deuxième du personnel pour effectuer des missions de découpage et désossage chez les clients de la deuxième. Les ouvriers de .....sont de nationalités française ou polonaises (pas de belge). Il conviendrait de connaître le nombre de jours prestés par chacun d'eux sur le territoire Belge afin de voir s'ils ne doivent pas être soumis à l'impôt des non résidents. S'il n'y a pas de prestation effective de ....., cette société devrait être taxée à l'INR SOC en Belgique* ».

Il appartient au tribunal de vérifier la finalité fiscale des informations demandées à la lumière de la norme de la pertinence vraisemblable fixée à l'article 26 du Modèle de convention, ainsi que le tribunal l'a retenu plus en avant.

[2] Voir Cour Adm. 20 juin 2013, n° 32379C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu
[3] Voir Cour Adm. 13 février 2014, n° 33792C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu

Force est au tribunal de constater à la lecture de la motivation utilisée par les autorités belges que ces dernières se sont livrées à un exercice de « *pêche aux renseignements* » en souhaitant « *obtenir les informations suivantes (pour les années 2010-2011-2012) :- le siège social de ….. est-il à une adresse connue pour être une adresse de domiciliation ou est-ce un centre effectif de gestion et de décision ?; - la liste des véhicules détenus par la société (en propre ou en leasing) et le nom de leurs utilisateurs et la fonction de ceux-ci ; - le nom de la personne responsable du recrutement des ouvriers (bouchers), et méthode de recrutement (à quel endroit ont lieu les entretiens de recrutement), - copie des contrats de travail ; - nombres de jours prestés en Belgique pour chaque travailleur ; la balance des comptes généraux ; les historiques des comptes* […] *particuliers clients et fournisseurs* ».

En effet, il ressort de manière non équivoque de la demande de renseignements telle que formulée par les autorités belges que bien qu'elle prétend viser la seule société ....., les autorités concernées entendent en réalité obtenir des informations sur la demanderesse, qui est sa société mère. Ainsi, elles tentent de se voir livrer des renseignements tenant à la substance même de l'activité commerciale de la demanderesse en demandant de vérifier si le siège de cette dernière est une adresse de domiciliation ou un centre effectif de gestion, la liste des véhicules détenus, le nom des utilisateurs et leurs fonction, les méthodes de recrutement, les copies des contrats de travail pour chaque travailleur, la balance des comptes généraux et finalement, les historiques des comptes particuliers clients et fournisseurs. Or, les données sus-visées concernent exclusivement l'activité commerciale de la demanderesse qui est une société de droit luxembourgeoise et redevable à ce titre, notamment, de l'impôt sur les collectivités et de l'impôt commercial communal sur le territoire luxembourgeois de sorte que le but poursuivi des autorités fiscales belges qui est de vérifier si les ouvriers de la demanderesse « *ne doivent pas être soumis à l'impôt des non résidents* » et « *si il n'y a pas de prestation effective de ....., cette société devrait être taxée à l'INR SOC en Belgique* » dépasse manifestement le cadre de l'échange de renseignements qui est censé concerner la société ...... Il est ainsi manifeste que les autorités fiscales belges ont tenté par le biais de la demande litigieuse et en prétextant une opération de prêt de main d'œuvre ou de mise à disposition de personnel par la demanderesse à la ....., dont la réalité n'est en aucune manière rapportée à suffisance de droit, la demande de transmission d'informations sur les relations de travail des ouvriers de la demanderesse visant précisément à étayer cette allégation, de faire une « *pêche aux informations* » en vue d'obtenir des éléments ayant pour objet, d'une part, de soumettre la demanderesse et ses employés à l'impôt belge des non-résidents et, d'autre part, de percevoir des cotisations de sécurité sociale pour les éventuelles prestations des employés de la demanderesse sur le territoire belge, étant de surcroît précisé à cet égard que ce dernier objet ainsi poursuivi est étranger au champ d'application de la loi du 29 mars 2013 qui ne vise que les taxes et impôts visés à l'article 1er, à savoir, « (…) *tous les types de taxes et impôts prélevés par un autre Etat membre de l'Union européenne, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales* », les cotisations de sécurité sociale n'y étant pas visées. Il s'ensuit, qu'en affirmant que l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête serait la société ..... alors que les informations requises

des autorités luxembourgeoises visent en réalité et expressément la demanderesse sans qu'il ne soit fait aucun reproche particulier à la société ..... au titre du contrôle ou de l'enquête fiscale dont elle fait l'objet en Belgique, ainsi que le tribunal l'a démontré plus en avant, les autorités fiscales belges ont manifestement détourné l'objectif de la demande d'échange de renseignement en violant le prescrit de l'article 20 (2) a) de la loi du 29 mars 2013 de sorte à se livrer à une « *pêche aux informations* » contraire à la norme de la pertinence vraisemblable qui prévaut dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OECD concernant le revenu et la fortune telle que fixée à l'article 26 dudit Modèle de convention, de sorte qu'il y a lieu de constater que c'est à tort que le directeur a indiqué dans la décision déférée qu'à son avis « *la demande contient* (…) *toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés* ».

Partant, il y a lieu d'annuler la décision directoriale déférée.

Force est finalement de constater que la partie demanderesse ne justifie ni la nature ni les motifs de sa demande d'allocation d'une indemnité de procédure de 2.500 euros. Or, une demande d'allocation d'une indemnité de procédure qui omet de spécifier concrètement la nature des sommes exposées non comprises dans les dépens et qui ne précise pas concrètement en quoi il serait inéquitable de laisser des frais non répétibles à charge de la partie gagnante est à rejeter, la simple référence à l'article de loi applicable n'étant pas suffisante à cet égard[4].

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en annulation en la forme ;

au fond le déclare justifié partant annule la décision directoriale du 10 septembre 2014 et renvoie le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

rejette la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure formulée par la partie demanderesse ;

condamne l'Etat aux frais ;

Ainsi jugé par :

Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,

---

[4] voir Cour adm. 1er juillet 1997, n° 9891C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, Frais, n°881

Daniel Weber, juge,

et lu à l'audience publique du 15 janvier 2015 par le premier juge, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill. s. Anne Gosset

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 15 janvier 2015
Le greffier du tribunal administratif